

# A VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE “REMUNERAÇÕES DEVIDAS” NAS AÇÕES TRABALHISTAS

NUNES, José Manoel Goes \*; SILVA, Cláudia de Almeida Borges da \*\*, FONSECA, Leniro da \*\*\*

## Introdução

Há muita discussão acerca das inconsistências jurídicas advindas com Emenda Constitucional n. 20, de 15.12.1998 e da Lei n. 10.035, de 25.10.2000(1), entre outras. A despeito disso, a execução das contribuições previdenciárias é um fato inconteste no cotidiano da Justiça do Trabalho, acrescentando mais dificuldades, às já existentes, no processo trabalhista (2).

Dentre essas dificuldades podemos destacar a questão da apuração das contribuições previdenciárias e da aplicação dos critérios previdenciários de atualização em obediência ao § 4º da CLT.

A União tem defendido que as remunerações devidas pela reclamada ao reclamante constituem-se o fato gerador das contribuições previdenciárias e, por isso, tem pretendido a aplicação dos critérios previdenciários considerando-se como competência os meses em que foram prestados os serviços pelos quais a remuneração é devida, nos termos dos arts. 132 e 133 da Instrução Normativa MPS / SRP n. 3, de 14.7.2005, a qual revogou a Instrução Normativa/INSS/DC n. 100 de 18.12.2003, que tratava dessa questão em seus arts. 141 e 142(3).

Grande parte da doutrina e jurisprudência trabalhistas defende que o fato gerador é o pagamento de verbas consideradas salário de contribuição, apesar de não haver um consenso.

Neste estudo, desenvolveu-se um trabalho de revisão bibliográfica sobre a execução das contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho envolvendo artigos e material de doutrina, com especial enfoque no fato gerador de tais contribuições, os aspectos constitucionais e limitações ao poder de tributar do Estado. Por fim, são apresentadas as conclusões que nos parecem mais adequadas para os casos de reclamações trabalhistas entre empregado e empresa pessoa jurídica que resultarem no pagamento de verbas sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias.

## Contribuição previdenciária a cargo da empresa

O art. 195, I “a”, da Constituição Federal, prevê contribuição por parte da empresa sobre a folha de salários e os rendimentos do trabalho pagos ou creditados, de forma semelhante ao previsto no art. 11, “a”, da Lei n. 8.212/1991.

Entendemos que, nas reclamações trabalhistas, a incidência de contribuições previdenciárias a cargo da empresa ocorre apenas sobre as remunerações pagas, pois não há referência a “remunerações devidas” na Constituição Federal, nem tampouco no art. 11, da Lei n. 8.212/1991, mas apenas no art. 22, I, desta Lei.

O § 4º do art. 195 da Constituição Federal, abre a possibilidade para outras fontes de custeio que vierem a ser instituídas em lei, desde que haja obediência ao disposto no art. 154, I, do mesmo diploma(4), o que, juntamente com os arts. 146, III, “a” e 149, inseridos no capítulo “Do sistema tributário nacional” da Constituição Federal, revelam a natureza tributária das contribuições previdenciárias (Baleeiro, 2003) e, como ensina Sacha Calmon (Coelho, 1997) “O que não se duvida é de que se aplicam às contribuições sociais residuais (art. 195, § 4º) a fórmula restritiva da competência remanescente da União prevista no art. 154, I, da CF, exigente de Lei Complementar e proibitiva de duplicação de fato gerador ou base de cálculo de imposto já existente.” Neste sentido também é a lição de Santos (2008) e Vianna (2008).

As sucessivas relações do art. 22, I da Lei n. 8.212/1991 são apresentadas a seguir (Fontoura, Sabatovski e Folmann, 2001): Art. 22 – A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do dispositivo do art. 23, é de: I – 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganchos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste

salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, que pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; redação atual dada pela Lei n. 9.876, de 26.11.1999 redação anterior (da Lei n. 9.528/1997, de 10.12.1997)(5): “I – 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços.”(6)

A redação original deste art. 22, I, da Lei n. 8.212/1991 previa as contribuições a cargo da empresa sobre as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título durante o mês, as quais são de raiz constitucional, posto que expressamente previstas no art. 195, I, “a” da Carta Magna e, conforme entendimento firmado pelo STF, dispensam a edição de Lei Complementar.

A incidência de contribuições previdenciárias sobre remunerações devidas afigura-se um novo fato gerador trazido ao ordenamento jurídico pela Lei ordinária n. 9.528, de 10.12.1997 e mantido pela Lei n. 9.876/1999, de 26.11.1999, as quais alteraram a redação original do art. 22, I, da Lei n. 8.212/1991.

Entendemos que a lei ordinária não poderia criar este novo fato gerador, instituindo nova fonte de custeio da Seguridade Social diferente daquelas expressamente previstas na Constituição Federal. Uma nova fonte de custeio só poderia ser instituída por Lei Complementar, com aplicação da competência residual da União prevista no art. 154, I, ante o disposto no art. 195, § 4º, ambos da CF.

Ainda ante as limitações da competência residual, a incidência de contribuições previdenciárias sobre remunerações devidas encontra outro óbice no mesmo art. 154, I, CF, que veda a utilização da mesma base de cálculo já prevista na Constituição Federal. Ora, na liquidação de sentença trabalhista a base de cálculo das remunerações pagas é a mesma que a das remunerações devidas, pois é natural que seja pago somente aquilo que é devido. Desta análise, tem-se que mesmo uma Lei Complementar não poderia instituir a incidência sobre remunerações, por ter mesma base de cálculo que as remunerações pagas, expressamente previstas no art. 195, I, “a”, da CF. Por tais razões, na ação trabalhista, afigura-se-nos ser constitucionalmente vedada a incidência das contribuições previdenciárias sobre as remunerações devidas.

Também, nesse sentido, é o art. 43 da lei n. 8.212/1991, ao estabelecer que “nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social.” Dentro da legislação previdenciária, este artigo especifica exatamente o caso da reclamação trabalhista. Ora, se é exatamente quando ocorrer pagamento de créditos sujeitos à incidência que o juiz deve determinar o recolhimento das

contribuições previdenciárias, apenas a partir dali surge o débito previdenciário. Esta interpretação é coerente com o texto constitucional. Caso o momento da ocorrência do débito fosse anterior, ou seja, desde que o rendimento era devido, o texto da lei estaria impondo ao juiz a determinação de efetuar a cobrança a destempo, interpretação esta que não parece adequada e, portanto deve ser descartada.

Recentemente, a Lei n. 11.941, de 27.5.2009, (conversão da Medida Provisória n. 449 de 3.12.2008) instituiu alguns parágrafos ao supracitado art. 43, em especial o § 2º de seguinte teor: “§2º Considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço.” Tal parágrafo, está em descompasso com o caput do artigo e, também, com a Constituição, novamente por não observar o princípio da reserva legal para sua instituição através de uma Lei Complementar, além de prever utilização de mesma base de cálculo já prevista constitucionalmente.

Ainda que se admitisse, por amor ao debate, que fosse possível a incidência de contribuição social sobre as remunerações devidas aos empregados, o art. 114, VIII, da CF, atribui competência à Justiça do Trabalho para executar as contribuições previdenciárias previstas no art. 195, I, “a” (Filho, 2006) e neste não se incluem aqueles incidentes sobre a prestação de serviços. Assim, chegaria-se à conclusão absurda de que a Justiça do Trabalho seria incompetente para executá-las. De outro lado, também a Secretaria da Receita Federal do Brasil nada poderia fazer em relação às mesmas, pois o art. 33, da Lei n. 8.212/1991, fixa a competência deste órgão para “planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei”, sendo que o referido parágrafo único não menciona contribuições incidentes sobre remunerações devidas.

De todo o exposto, entendemos que é constitucionalmente vedada a incidência de contribuições previdenciárias a cargo do empregador sobre as remunerações devidas e que nas reclamações trabalhistas, conforme art. 195, I, “a”, da CF e art. 43, *caput*, da Lei n. 8.212/1991, a obrigação previdenciária surge para a reclamada no momento em que esta faz o pagamento do crédito principal.

#### Contribuição a cargo do trabalhador

O art. 195, II, da Constituição Federal estabelece apenas que, também, cabe ao trabalhador o financiamento da seguridade social, através de sua contribuição, porém sem pormenorizar à forma desta.

A Lei n. 8.212/1991 detalha a questão, pois no art. 11 prevê que constitui contribuição social aquela dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário de contribuição, e seu art. 20 estabelece as alíquotas aplicáveis sobre o salário de contribuição. Por fim, a redação atual do art. 28, I, da mesma lei, define o salário de contribuição

como sendo, “para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho (*omissis*)”(7).

A interpretação literal do artigo supramencionado sugere que o fato de ser devida remuneração pelo trabalho já constitui, para o empregado, salário de contribuição. Porém, uma análise mais profunda, evidencia que o art. 28, I da Lei n. 8.212/1991, traz uma contradição intrínseca, pois se refere à remuneração auferida como sendo aquela paga, devida ou creditada. Ora “remuneração auferida” só pode ser aquela paga pela empresa ao empregado, aquela que foi efetivamente recebida, colhida, obtida, enfim, AUFERIDA pelo empregado. Carece de qualquer senso lógico e linguístico querer particularizar remuneração devida como uma possibilidade de remuneração auferida, em especial no caso de reclamação trabalhista.

Interessante observar que a atual redação do citado art. 28, I, foi dada pela Lei n. 9.528, de 10.12.1997(8), e que a redação anterior definia salário de contribuição para o empregado como tendo “a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título, durante o mês (*omissis*)”, coerente com a previsão constitucional de incidência da contribuição previdenciária a cargo da empresa (art. 195, I, “a”, CF) sobre a remuneração paga ou creditada(9).

A legislação previdenciária é bastante abrangente e, certamente, tem que tratar das mais diversas hipóteses de ocorrência de trabalho e da remuneração deste no mundo real, eventualmente existindo a possibilidade de que, em algum caso, possa se enquadrar remuneração devida como uma particularidade de remuneração auferida. Entretanto, certamente este não é o caso da reclamação trabalhista.

Dessa forma, na reclamação trabalhista resta entender rendimentos auferidos, apenas, como os rendimentos pagos. Inteligência diversa levaria ao disparate de se admitir que o empregado estaria devendo sua parcela de contribuição previdenciária a partir do mês da prestação de serviço, com os acréscimos pela taxa SELIC e multa desde aquela data, enquanto a empresa deve sua parcela de contribuição previdenciária apenas a partir do momento em que efetuar o pagamento do principal na reclamação trabalhista.

As considerações explicitadas no item 1 deste, acerca do art. 43, da Lei n. 8.212/1991, que estabelece que o juiz deve determinar o recolhimento das contribuições previdenciárias nas ações trabalhistas quando resultar em pagamento de direitos sujeitos à incidência, aplicam-se, também, às contribuições a cargo do empregado.

Assim, a melhor interpretação dos artigos 195, I, “a” e II, da CF e 28, I, e 43, caput, da Lei n. 8.212/1991 permite-nos entender que nas reclamações trabalhistas a obrigação previdenciária surge para o reclamante no

mesmo momento em que surge para a reclamada, ou seja, quando esta efetiva o pagamento do principal.

## Conclusão

O exame da Constituição Federal esclarece um ponto extremamente controvertido na rotina do processo trabalhista, após a edição da Emenda Constitucional n. 20 e da Lei superveniente n. 10.035/2000 e, mais recentemente da Lei n. 11.941/2009.

Inteligência dos artigos 195, I, “a” e II da CF e 28, I, e 43 da Lei n. 8.212/1991 permite-nos concluir que, nas reclamações trabalhistas, há vedação constitucional quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre as remunerações devidas pela reclamada ao reclamante e, consequentemente, não podem ser aplicados os critérios previdenciários de atualização, considerando-se como competência os meses em foram prestados os serviços pelos quais a remuneração é devida. Entendemos que o fato gerador da obrigação previdenciária, tanto para o trabalhador/reclamante como para empresa/reclamada, é o efetivo pagamento do principal e, apenas após este momento, aplicam-se os preceitos estatuídos no § 4º, do art. 879 da CLT.

## Notas:

1) Há vários estudos sobre este tema, dentre os quais citamos: Correia (2001), Garcia (2004), Macedo (2003 e NETO (2003).

2) Neste sentido: Giglio (2001) e Menezes (2001).

3) Estes artigos tiveram sua eficácia temporariamente suspensa pelo art. 1º da IN/INSS/DC n. 108, de 22.6.2004“até que fossem superados os problemas de ordem operacional para execução dos cálculos na forma estabelecida nos referidos artigos”.

4) Ives Gandra Martins (Martins, 1989) explica a origem do § 4º, do art. 195 da CF: “Quando de minha exposição na Constituinte, levando sugestões para a Subcomissão de Tributos, mostrei a necessidade de se outorgar às contribuições sociais o mesmo regime dos demais tributos, especialmente dos impostos, visto que se a elas não fossem aplicadas as regras restritivas da competência residual da União, à evidência, seria o veículo escolhido pela União para suprir suas crônicas deficiências de Caixa, sempre que vedadas as demais vias. O Deputado Francisco Dornelles, sensível ao problema, inseriu o § 4º no art. 195, com o que o regime jurídico vinculou-se definitivamente às regras do art. 154, I, que analisarei em outro capítulo.”

5) Caso eventualmente se considere válida a apuração de contribuição previdenciária sobre a remuneração devida, esta somente seria exigível da empresa decorridos 90 dias da publicação da Lei n. 9.528/1997, que a instituiu.

6) O STF declarou inconstitucionais as expressões “empresários” e “autônomos” (ADIn 1.102-2) uma vez que tais contribuintes não estavam previstos na Constituição, sendo necessária uma Lei Complementar para sua instituição.

7) Redação atual dada pela Lei n. 9.528, de 10.12.1997.

8) Redação atual (OLIVEIRA, 2004). Art. 28. Entende-se por salário de contribuição: I – para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador, ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; redação atual dada pela Lei n. 9.528, de 10.12.1997 redação anterior (original): “I – para o empregado e trabalhador avulso, a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título durante o mês, em uma ou mais empresas, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º e respeitados os limites dos §§ 3º, 4º e 5º deste artigo.”

9) Caso eventualmente se considere válida a apuração de contribuição social sobre a remuneração devida, esta somente seria exigível do empregado decorridos 90 dias da publicação da Lei n.9.528/1997, que a instituiu.

#### REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualizada por Mirabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 592-899.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 35-45.
- CORREIA, Marcus Orione Gonçalves. Das inconsistências jurídicas da competência atribuída à Justiça do Trabalho para a execução de ofício de contribuições sociais decorrentes de sua sentenças. **Revista LTr**, São Paulo, ano 65, 65, p. 422-425, abr. 2001.
- PAMPLONA FILHO, Rodolfo. A nova competência da Justiça do Trabalho (uma contribuição para a compreensão dos limites do novo art. 114 da Constituição Federal de 1988). **Revista LTr**, São Paulo, ano 70, 70, p. 38-49, jan. 2006.
- FONTOURA, Iara P.; SABATOVKI, Emilio; FOLMANN, Melissa. **Legislação previdenciária**. 9.ed. Curitiba: Juruá, 2001.
- GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa, Inconstitucionalidade e ilegalidade do art. 276, §7º do regulamento da Previdência Social (acrescentado pelo Decreto 4.032/2001). **Revista Nacional de Direito do Trabalho** Ribeirão Preto, ano 7, 72, p.21-28, abr.2004.
- GIGLIO, Walter. Execução das contribuições previdenciárias – Lei n. 10.035/2000. **Revista LTr**, São Paulo, ano 65, 65, p.647-649, abr.2001.
- MACEDO, Rosana DeVito Cavaleiro de. A Previdência Social e a Justiça do Trabalho. **Revista LTr**, São Paulo, ano 68, 68, p. 1184-1197, out. 2003.
- MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Curso de direito previdenciário**, tomo I: noções de direito previdenciário. 2. ed. São Paulo, LTr,2001.
- MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 115-125.
- MENEZES, Cláudio Armando Couce de. Execução trabalhista – Competência. I Doutrina. Questões sobre competência na execução trabalhista. **Revista Síntese Trabalhista** (Administrativo e Previdenciário), Porto Alegre, ano 13, 145, p. 132-150, jul.2001.
- SILVA NETO, Manoel Jorge e. Inconstitucionalidade da competência da Justiça do Trabalho para executar contribuição previdenciária. **Revista Nacional de Direito do Trabalho**, Ribeirão Preto, ano 6, 67, p. 46-50, nov. 2003.
- OLIVEIRA, Wagner Roberto de. **Legislação previdenciária comentada**. 1. ed. Campinas, Bookseller, 2004.
- SANTOS, José Aparecido dos. **Curso de cálculos de liquidação trabalhista: dos conceitos à elaboração das contas**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008. p. 490.
- VIANNA, Cláudia Salles Vilela Vianna. **Previdência Social: Custeio e Benefícios**. 2. ed. São Paulo: LTr, 2008. p. 211-212.

\* Técnico em Contabilidade. Engenheiro eletrônico e Mestre em Engenharia Mecânica, ambos pela USP. Especialista em Direito do Trabalho, Processual Trabalhista e e Previdência Social (Instituto Savonitti), com monografia com o tema: “Liquidação e execução das contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho”. Servidor do TRT da 15ª Região, atuando há 12 anos como Assistente de Cálculos.

\*\* Acadêmica de Direito (UNESP – Franca).

\*\*\* Graduado em Administração de Empresa, Ciências Contábeis e Direito. Especialização em Direito Tributário. Agente Fiscal de Rendas aposentado, advogado e professor universitário.